

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y
Métodos Cuantitativos para la Gestión

Sección de Investigaciones Contables

**PERSONALIZACIÓN Y DESTINO DE LA
INFORMACIÓN CONTABLE**

HUGO RICARDO ARREGHINI

Prof. RICARDO HUGO ARREGHINI

- Profesor Emérito de la Universidad del Centro de la
Provincia de Buenos Aires
- Profesor Titular Consulto de la Universidad de Buenos Aires

Publicación presentada el 23 de mayo de 2011 – Aprobado el 6 de junio de 2011

PERSONALIZACIÓN Y DESTINO DE LA INFORMACIÓN CONTABLE

SUMARIO

Palabras Clave

Key Words

Resumen

Abstract

1. Introducción

2. Autonomía del capital propio

3. Rendición de cuentas y transparencia en la gestión

4. Mandato y representación

5. Gobierno del Estado y explicación de sus actos

6. La obligación de rendir cuentas que nace en la personalización de las entidades

7. Por qué se reconoce una categoría de estados contables básicos?

8. Destinatario de la información contable

9. Conclusiones

PALABRAS CLAVE

**FINES ECONÓMICOS DE LA ORGANIZACIÓN – PERSONA JURÍDICA – ENTIDAD
CONTABLE – CAPITAL PROPIO – TRANSPARENCIA – RENDICIÓN DE CUENTAS –
ESTADOS CONTABLES BÁSICOS**

KEY WORDS

**ECONOMIC PURPOSE OF ORGANIZATIONS - JURIDICAL PERSONALITY - COUNTABLE
ENTITY - PROPER CAPITAL - TRANSPARENCY - RENDITION OF ACCOUNTS - BASIC
FINANCIAL STATEMENTS**

Resumen

La personalidad jurídica creada por la Ley, con relación a la organización, le otorga subjetividad, patrimonio propio e independencia para adquirir derechos y obligarse.

Esto le da autonomía a sus recursos y los puede sustraer de la acción de los acreedores personales de los suministradores del financiamiento que ellos proporcionan a la entidad. La Contabilidad individualiza ese capital y lo expresa de modo que se acredite la participación que les corresponde en la empresa.

Al mismo tiempo queda en evidencia que, a todas esas unidades las caracteriza su condición económica que consiste en procurar, para sus promotores, un mejor aprovechamiento del aporte confiado a su administración y que los productos de la Contabilidad son, de manera excluyente, el medio para hacer la demostración periódica de su evolución, expresando los resultados de la acción encomendada.

Abstract

The juridical personality created by law, related with an organization, gives it subjectivity, proper patrimony and independence to acquire rights and to contract obligations.

This gives self determination to its resources and can subtract it of the action of the personal creditors of the financial providers. Accounting individualizes this capital and designs it as the owners' participation in the enterprise.

At the same time it prove that every one of this entities has a common economic condition which consists in to procure, for its advancers, the best use of their contribution confided to its administration.. Also, that accounting products are the appropriate information to show periodically changes of their capital, stating the entrusted management results.

1. INTRODUCCIÓN

La unidad informativa que se procura con el sistema contable, exige una asignación que permita la identificación del responsable de explicar el patrimonio y los resultados de la entidad en quien recae la obligación de expresarlos.

Ello requiere, además, separar los compromisos que pueda asumir la organización, para distinguirlos de los que competen personalmente a los suministradores del capital.

La relación que se establece entre los aportantes del financiamiento y el patrimonio con el que se procura lograr los fines que aquéllos se proponen, debe demostrarse de modo que responda a satisfacer la confianza que otorgan los financistas a la organización creada por ellos.

La trascendencia de esta vinculación y la necesidad de precisar sus condiciones, conduce, igualmente, a poner en evidencia el objeto preeminente de los estados contables que debe elaborar la informadora y señalar el destinatario principal que ellos tienen.

2. AUTONOMÍA DEL CAPITAL PROPIO

Si el contenido del producto que se procura al emplear los mecanismos contables debe reproducir la versión que mejor represente un fin útil habrá, en primer término, que determinar a quien va él dirigido y, de tal modo, conseguir una versión que contemple la satisfacción de lo que se requiere para cumplir ese cometido de la mejor forma que resulte posible.

Siendo que la cuestión tiene que ver, en gran medida, con interpretar hechos, con los efectos derivados de ellos y con la situación que dejan después del transcurso, resulta obvio que antes de definir este asunto, será menester acordar sobre la identidad de la entidad que debe ser la suministradora de esa información.

Para resolver el problema planteado, debido a que siempre deriva de actos administrativos de una organización, se debe, ante todo, hacer un estudio tendiente a poner en claro si se justifica y por qué razones, hacer una clara distinción de los intereses que, a priori, resultan afectados como de los involucrados, esto es, los de la empresa y los de sus promotores. Ello conduce, inmediatamente, a introducir en el estudio de la personalidad jurídica y su relación con la autonomía privada.

La raíz de la discusión está, utilizando principios generales, en convenir sobre cuales deben entenderse son los límites que la autonomía privada encuentra en materia de asociación personal.

En alguna medida, la independencia de un socio se encuentra condicionada por la estructura organizativa de la entidad que ha formado, ya que ésta se basa en la impuesta a la personalidad jurídica de la organización. Esto se afirma en los siguientes argumentos:

- 1) La personalidad jurídica es una desviación del principio de la responsabilidad personal por las obligaciones sociales;
- 2) La estructura corporativa es un elemento esencial e inderogable de la personalidad jurídica;
- 3) Hay una fuerte creencia que la limitación de la responsabilidad se debe considerar un beneficio a las empresas para promover su crecimiento y fortaleza.

Al advertir que hay raíces normativas, anteriores al advenimiento del sistema capitalista, que revelan que no se instaura una directa relación entre responsabilidad limitada y consecución de personalidad jurídica, se hace más notorio que ésta es una mera técnica que provoca un desdoblamiento y permite distinguir la persona jurídica de las personas físicas y jurídicas que la componen, otorgándoles subjetividad propia, patrimonio separado y capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones y para participar en acciones de modo independiente.

Este principio, que impone la separación del patrimonio de las personas componentes del que mantienen en el ente que voluntariamente ellas acuerdan constituir, está consagrado hoy de manera tal que hace innecesaria la existencia de la reunión en un convenio plural vinculante para lograr que la responsabilidad del único dueño de una empresa pueda quedar circunscripta a los recursos que haya apartado para llevarla a cabo y ha permitido que ya no se considere incompatible la personalidad jurídica con el ejercicio de la actividad unipersonal empresaria si se respetan las formas de publicidad y garantías para tutelar a los terceros que se vinculan a la entidad que así resulte formada.

Esto significa que:

- 1º Es posible escoger formas diversas de organización patrimonial que permiten al empresario individual o al colectivo que arma con otros, acceder a límites de responsabilidad patrimonial establecidos por la ley que facilita su existencia;
- 2º La obtención de personalidad jurídica es factible para estructuras de responsabilidad ilimitada, limitada o combinaciones de ambas;
- 3º El patrimonio del sujeto puede conformar una unidad o estar separado en estructuras diferenciadas.

El concepto que parece, de modo indestructible, unir a las estructuras corporativas con la personalidad jurídica queda, sin embargo, desmentido en algunas figuras normativas que, a pesar de estar referidos a unidades subjetivas, que son oponibles a terceros, no son tratadas legalmente como personas. Son los casos del condominio y de los fideicomisos cuya

exclusión la doctrina justifica en que no pueda considerárselos inderogables, como en cambio lo son las personas jurídicas.

La elaboración conceptual acerca de la personalidad jurídica ha sido muy amplia, pero puede sintetizarse alrededor de contrastar la llamada teoría de la realidad con la que se sustenta en la ficción, que reconoce únicamente al hombre como sujeto de la actividad.

La mencionada en primer término se denomina, también, teoría de la concepción orgánica porque arguye que el ente colectivo es un organismo compuesto de unidades sociales vivientes reunidas espontáneamente; para ella el ordenamiento jurídico no es el creador de la personalidad sino el que la explica.

En contra de esta afirmación, la otra sostiene que el único sujeto de derecho capaz de hacer exteriorización de la voluntad es el hombre y que las organizaciones son reuniones de sujetos que impulsan individualmente procedimientos de valoración de sus intereses en el colectivo que componen.

Las opiniones vertidas, con respecto al problema que aquí se analiza, se concentran en la explicación de la naturaleza de la personalidad jurídica, pero podría sostenerse que ya no tiene la importancia que se le pudo atribuir alguna vez, ya que lo trascendente, más que determinar qué significa es apreciar cuan útil es establecer para qué sirve, que remite a considerar su funcionalidad. Esto hace que se pueda reconocer que, el propósito de instrumentar la vinculación con un proyecto económico, está en afirmar la autonomía patrimonial para sustraer ciertos bienes aportados a la entidad de la acción de los propios acreedores personales y, a la vez, hacerlo con el patrimonio invertido fuera de la organización para sacarlo del ámbito de garantía para los acreedores de ella.

Por tal razón, en el campo de la Contabilidad esta demostración da un fuerte sostén a la tesis individualista del capital propio, que justifica la posición del dueño, los socios, o los accionistas, además de la de los acreedores terceros, para registrarlos como financistas y acreditar su interés por la participación que ellos tienen en el financiamiento de la empresa.

3. RENDICIÓN DE CUENTAS Y TRANSPARENCIA EN LA GESTIÓN

Al referirse al término rendición de cuentas como traduciendo del inglés la palabra *accountability*, que ha sido repetidamente utilizado por las revistas especializadas en la materia, se está transmitiendo no sólo la representación equivalente que ello podría significar. El fin parece estar reforzado por la intención de darle, a la acción que representa, un origen del comportamiento radicado en otros ámbitos diferentes al que podríamos entender los que se encuentran más próximos a nuestro diario acontecer.

Es evidente que en ese supuesto razonamiento hay, al menos, una apresurada apreciación sobre la utilización de esa expresión, pero resulta curioso que también responda a trasladarse como sinónimo de contabilidad (Nuevo Diccionario Cuyás – Inglés -Español y Español -Inglés, 1966: 6). Este particular hallazgo contribuye a ratificar el sentido informativo que debe darse al sistema contable y a poner, fuertemente, en dudas la de encontrarle otras condiciones para aplicarlo como herramienta hábil para ser utilizada en la preparación de planes y en la programación de la actividad.

El uso de los procedimientos para imponer transparencia a la gestión de las organizaciones de todo tipo está, seguramente, afirmado incuestionablemente y son las más nuevas que aparecen en el panorama mundial, como las ONG, las más preocupadas por garantizarla.

La transparencia es un elemento generador de confianza para refuerzo de la credibilidad de los dirigentes. Representa, en sí misma, un valor que no depende de otros motivadores como la demanda de alguien que intente conseguir alguna respuesta particular y

momentánea. No es, por tanto, una cuestión que pueda modificarse en razón de modas que aspiren a imponer una manera de proceder que pueda diluirse en el tiempo.

Es la información, entendida como la explicación clara y regular que se ofrece a los grupos interesados en la organización – especialmente a los comprometidos por la captación que de sus fondos ésta haya efectuado – sobre lo que se hizo en ella, cómo fue su ejecución y el resultado conseguido, tratando que puedan comprenderse los fundamentos inspiradores que participaron en la gestión desarrollada. Es por ello que puede instalarse, con carácter preeminente, que el argumento más destacado de su consagración sea la gestión diáfana que pasa, en primer lugar, por la señalización y descripción de los grupos suministradores de los recursos que hicieron posible su funcionamiento, que son los habilitados naturalmente para recibir la rendición de cuentas que a ellos deben los encargados de la gestión.

Esta aseveración es válida, en cualquier instancia que se haga el aporte recibido por la entidad, integrado en medios de cualquier especie, aun cuando la expectativa del suministro no sea recibir compensación en dinero o el incremento del capital facilitado.

4. MANDATO Y REPRESENTACIÓN

La discusión a que se hizo referencia anteriormente, en cuanto afirma la posición de la persona jurídica como ficticia, refuerza la idea de su incapacidad relativa para ejercer el mandato de administración y su eventual delegación y, en alguna medida, pone también en tela de juicio que a éste se lo estime recibido sólo en virtud de la disposición de los precursores de la entidad que le toca gestionar.

Advirtiendo la carencia de conciencia de la entidad abstracta generada en el ordenamiento jurídico, deviene obvio que es imposible reconocerle capacidad de expresión de la voluntad para decidir y para aceptar, la que surge de los dictados de la norma instituyente.

Esto permite afirmar que el otorgante de la capacidad para administrarla es la ley, en la que se encuentran los institutos por ella creados y las formas de constituirlos, junto a su régimen de funcionamiento.

Para hacer las veces del interés de los que habilitan mediante su contribución pecuniaria la gestión de los representantes legales, el ordenamiento jurídico dispone de normas precisas que indican el alcance forzoso que ello tiene para llevar a la práctica la designación del órgano ejecutivo y reglamentar su actuación.

Esto fuerza a prescindir, en estos casos, de un contrato de mandato explícito inexistente, a que legalmente se provee en su reemplazo, con lo que el modo de administración lo indica la ley y las obligaciones que de ello se infiere están contenidas en ella, ya que el sujeto de derecho que crea es un recurso técnico para separar la empresa del patrimonio individual de sus dueños.

La investidura de los indicados para administrar la organización concluye siempre como consecuencia de cesar en el cargo y no se prolonga en su persona, ya que puede detentarla sólo mientras se mantiene en esa posición, dado que la delegación está originariamente legislada y no conferida por voluntad de una persona capaz.

5. GOBIERNO DEL ESTADO Y EXPLICACIÓN DE SUS ACTOS

La organización del Estado requiere, como cualquier agrupamiento corporeizado la existencia de un ordenamiento jurídico que demuestra su existencia y le da el marco en que se estructuran las partes que han de componerla.

Como cualquier otra persona jurídica se requiere aquí de la ley suprema para que quede materializada de manera indiscutible. Es la constitución la que completa la voluntad de

los que resuelven darle vida al Estado, la que le otorga, en este caso, su personalidad, le da fundamento y explica el alcance de sus acciones.

En esa ley fundamental está la raíz del andamiaje de los organismos que actúan dentro de la comunidad en que se desarrollan las actividades de una nación organizada y ella sirve como modelo en que se nutren las entidades que contribuirán a mantenerla activa.

Es por ello que interpretar como se caracteriza el modo de responder a las exigencias naturales de sus sostenedores materiales, en cuanto a como hacer la rendición de cuentas de los responsables legales de la administración de los recursos por ellos expuestos a su manejo, contribuirá a explicar los mecanismos que servirán para ello y se generalizarán en los conjuntos menores que también la forman.

Siendo que este estudio se realiza en Argentina, en la ciudad autónoma de Buenos Aires, resulta apropiado valerse de lo expuesto en sus Constituciones para encontrar apoyo en el razonamiento utilizado para legislar, y hallar en ello los argumentos que puedan justificar los conceptos que lo integran.

En el Preámbulo se encuentra normalmente la manifestación que una asamblea soberana hace al imponer la existencia de un Estado; así puede leerse en el de la Nación Argentina: “Nos los representantes del pueblo de la Nación Argentina... ordenamos, decretamos y establecemos esta constitución...” y en el de la Ciudad de Buenos Aires, basado en lo indicado en el artículo 5 de la ley fundamental de la nación: “Los representantes del Pueblo de la Ciudad, reunidos en Convención Constituyente por imperio de la Constitución Nacional, integrando la Nación..., sancionamos y promulgamos la presente Constitución como estatuto organizativo de la Ciudad de Buenos Aires”.

Dentro de sus contenidos pueden encontrarse las declaraciones que fuerzan a informar sobre la gestión. Así en la carta magna nacional se indica como atribuciones del poder legislativo de las que está investido el Congreso, “el control externo del sector público nacional en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos” ...”sustentado en los dictámenes de la Auditoría General de la Nación” y “aprobar o desechar la cuenta de inversión” vinculada a la ejecución del “presupuesto general de gastos y cálculo de recursos de la administración, en base al programa general de gobierno y al plan de inversiones públicas” que debe “fijar anualmente”.

El Estatuto que organiza la ciudad autónoma de Buenos Aires es todavía más contundente con respecto a las obligaciones que impone en cuanto a la administración y especialmente a la información a que se compromete; basta con reproducir las exigencias del capítulo decimoséptimo del título segundo de Políticas Especiales que se refiere a Economía, Finanzas y Presupuesto en cuyo texto se lee:

“Todos los actos que impliquen administración de recursos son públicos y se difunden sin restricción. No hay gastos reservados, secretos o análogos, cualquiera sea su denominación....”

“La información financiera del gobierno es integral, única, generada en tiempo oportuno y se publica en los plazos que la ley determina.” Corresponde a la Legislatura...”

“Considerar la cuenta de inversión del ejercicio anterior, previo dictamen de la Auditoría”

“...que el Poder Ejecutivo debe enviarle, antes del cuarto mes de sesiones ordinarias”.

6. LA OBLIGACIÓN DE RENDIR CUENTAS QUE NACE EN LA PERSONALIZACIÓN DE LAS ENTIDADES

Entre las atribuciones del poder legislativo, es obvio, se encuentra la de dictar las leyes, resoluciones y declaraciones para hacer efectivo el ejercicio de los derechos, deberes y garantías, y desde allí eslabonar las prescripciones para reconocer las características de la personalización de las entidades consideradas en el ámbito de influencia del Estado y establecer las obligaciones exigidas para el ejercicio del mandato administrativo en ellas, dentro de las cuales las de rendir cuentas es fundamental y la Contabilidad tiene un trascendente rol que cumplir.

El ordenamiento legal es el que se prevé para las funciones de quienes son los administradores natos de las organizaciones que regula y en sus formas más avanzadas alcanza ya a determinar la distinción entre dueño y entidad, a que se refieren los apartados anteriores, como indicador para marcar, con absoluta claridad, una responsabilidad separada que justifica siempre la necesidad de explicar lo ocurrido en la aventura encargada a la empresa.

Es natural que sea ésta la informadora de lo acontecido porque el dueño, aunque sea su conductor individual en algunos casos, debe separar las cuentas que conciernen a la unidad que representa para justificar los resultados de una actividad que decidió manejar aisladamente e implica relaciones independientes generadoras de efectos específicos que merecen tratamiento identificable.

La buena práctica ha hecho tradicional, desde muy antiguo, hacer la recopilación de los hechos acaecidos y de las consecuencias derivadas de su ocurrencia, con relación a una obra de gran porte o de desarrollo prolongado, que comprendiera un asunto unificado y trascendente en la vida de una persona; al encontrarlo vinculado con una aventura como la que siempre significa un negocio, se consideró natural tratar de determinar los resultados y la modificación patrimonial ocasionada particularmente por él.

La fuerza de esta costumbre puede considerarse un móvil destacado para incidir en la sanción normativa que da fuerza a las distintas representaciones, cada vez más numerosas de unidades a las que la ley da el carácter de personas jurídicas o para interpretar en ellas organismos capaces de actuar persiguiendo un fin determinado, merecedor de ser tenido en cuenta para que los responsables de su manejo den una explicación sobre el alcance de sus actos y de los resultados obtenidos.

El compromiso de la Contabilidad como mecanismo directamente vinculado con la rendición de cuentas, en principio discutible por el objeto diverso que pueden tener entidades representadas por el individuo, el club, la asociación, la fundación, la mutual, la cooperativa, el Estado (municipal, provincial, nacional), las sociedades con responsabilidad ilimitada o sin ella, está fortalecido porque a todas las reúne su condición económica impulsada por el hecho que los que contribuyen a su formación sintetizan, sin excepción, el propósito que persiguen de conseguir una mejor satisfacción de sus necesidades para aprovechar recursos escasos confiados a la administración de esos entes.

Esto está impuesto, independientemente que los promotores estén esperando una retribución pecuniaria por el aporte de capital o se motiven en el acrecentamiento personal del mismo para mejorar los servicios que de ello obtienen y también se encuentra ajeno a las modalidades que tradicionalmente puede haber impuesto una forma determinada de reflejar el patrimonio de esas organizaciones y de expresar las consecuencias de su evolución en el tiempo.

7. POR QUÉ SE RECONOCE UNA CATEGORÍA DE ESTADOS CONTABLES BÁSICOS?

Repasando el contenido de las normas contables profesionales, a través de los años y la aplicación impuesta en diferentes lugares, es fácil observar que han habido intentos, que

hoy pueden considerarse infructuosos, por asignarle al producto derivado de ellas un uso variable que, al principio, parecía otorgarle una condición de amplia utilidad generalizada.

Con el transcurso del tiempo, en ellas es verificable, igualmente, el entendimiento de una utilización más restringida, apuntando, cada vez, a un menor número de usuarios complacidos plenamente.

La conclusión, que es fácil obtener, es que para el mejor aprovechamiento de la comunicación basada en los informes que se basan en mecanismos propios de la Contabilidad, por usuarios con diferentes propósitos, debería conseguirse en esos documentos el alcance diverso que lograra satisfacer sus particulares objetivos.

Este razonamiento conduciría a que la garantía de utilidad obtenida del procesamiento de los datos con un estilo propio de la disciplina – sobre la noticia o la predicción, o sobre lo acaecido a la empresa o equiparable con ello – estaría asegurada con estados preparados que cumplieran los fines perseguidos por personas con distinta necesidad, lo que exigiría prepararlos adecuadamente para ello (Onida, 1951: 36).

Esta intención podría ser sólo satisfecha si se la impulsa con criterios de valoración que no se compadecerían entre sí y terminarían por inducir ofertas de absoluta complejidad y difícil entendimiento, facilitando la oscuridad de las construcciones hechas con ellos, la confusión del alcance de sus logros y el consiguiente perjuicio general.

El conflicto nace de la pretendida noción de Contabilidad como sistema de procesamiento de datos en lugar de interpretarla como sistema de información contable. Puede, igualmente, atribuirse a que se confunde la intención que impulsa la emisión de los informes que el sistema procura, entendiéndolo que tiene una dirección difusa cuando, en cambio, precisa de un destinatario mucho más definido.

Dar a la teoría contable la excluyente significación que la constriñe a expresarse en términos pretéritos, si bien parece restringir su alcance y minimizar la perspectiva de otorgarle una ambiciosa imagen capaz de prestigiarla, debido a que contribuiría a ampliar los que podrían reputarse fines que podrían lograrse con su uso, es el determinante de su identidad menos discutible.

La adecuada combinación de los sostenes de la definición que alude a informar y emplear para ello un mecanismo técnico particular se presenta, entonces, como una estructura indeformable que descansa en esos dos sólidos pilares.

Este esquema se consolida, por otra parte, con la específica condición que le otorga ser el único instrumento preparado para confeccionar los documentos que requiere la demostración de resultados periódicos de la gestión de una organización, al cabo del tiempo en que sus administradores deben rendir cuentas de sus actividades.

La doctrina y la norma profesional han convalidado la adjetivación del producto que desde la Contabilidad es tradicional preparar para cumplir ese cometido, consagrado por la costumbre y recogido por el ordenamiento reglamentario, denominándolo estados básicos.

8. DESTINATARIO DE LA INFORMACIÓN CONTABLE

Como consecuencia de esta deducción, la discusión debe orientarse a establecer la dirección que debe tomar la información que se origina en la Contabilidad, a fin de precisar si tiene sentido referirse a cualquiera de los posibles usuarios de la misma o si, en cambio, es más acertado atribuirle una meta más categórica.

Para ello es menos comprometido que esta controversia se oriente en dirimirla como una escala en la que se pueda señalar un orden de precedencia, de modo que se encabece

con el que se catalogue como el principal beneficiario del aprovechamiento que se pueda hacer del producto contable.

Sin embargo, de la misma naturaleza que trasciende desde la redacción que a través del tiempo han mantenido los mismos estados a que se hace referencia en el apartado anterior, puede colegirse que son los dueños, los socios, los accionistas, el asociado, el fundador, el mutualista, el ciudadano en su carácter de contribuyente, o quienes los representen, los que deben calificarse como destinatarios fundamentales.

Unos pocos ejemplos extraídos de lo que expresan la doctrina y las normas profesionales alcanzarían para tratar de afirmar este concepto: referirse a informes contables, dice Enrique Fowler Newton:

“En principio, la información a brindar a cada usuario debe ser significativa en el sentido de que le aporte algo que puede influir sobre sus decisiones. Por lo tanto, también debe ser pertinente a éstas.”
(Fowler Newton, 1991: 312);

Cuando lo hace sobre estados contables “preparados para su suministro a terceros”, expresa:

“Para definir el contenido y la forma de los estados contables debería considerarse principalmente el punto de vista de los proveedores de recursos del ente...pues la información que ellos precisan satisface, en general, las necesidades de los otros interesados en tales estados...esa información debería referirse...a...la situación patrimonial a la fecha de los estados contables, descripta de modo que pueda ponderarse la solvencia de su emisor; la evolución del patrimonio del ente durante el período cubierto por los estados contables, incluyendo un resumen de las causas del resultado asignable a dicho período; la evolución de la situación financiera...por el mismo período...; otros hechos que ayuden a evaluar los montos, momentos e incertidumbre de los futuros pagos que los inversores y acreedores recibirán en concepto de dividendos o intereses o por la venta de sus acciones o inversiones; explicaciones e interpretaciones de la gerencia que ayuden a la mejor comprensión de la información provista”.

Aun aceptando que la expresión de la contabilidad “debería ser útil para la toma de decisiones (por los administradores y por terceros) y para facilitar el control sobre los recursos y las obligaciones del ente” descarta para ella el otorgamiento de “otras funciones que normalmente deberían estar a cargo de otros elementos del sistema de información” Opina, además:

“...que dichos estados no deben contener información proyectada porque ésta no satisface el requisito de verificabilidad.”
(Fowler Newton, 1993: 4,5 y 32)

El reconocimiento de que la información que brinda la contabilidad puede también servir a otros usuarios, especialmente a los que la utilicen dentro de la empresa, se demuestra menos importante y comprometido con las decisiones que puede inspirar; así lo entienden los responsables del libro “Teoría Contable” (Chaves y otros, 1998: 80 y 81) al manifestar:

“...podemos, entonces, decir que los informes – que son herramientas para tomar decisiones y controlar la gestión del ente, y que, generalmente, son utilizados por los usuarios internos del mismo – deberían: a) basarse en el sistema de información contable del ente, que produce las salidas necesarias para la confección de los estados contables empleados por los usuarios externos; b) utilizar elementos no contables, pero que tienen estrecha relación con los mismos desde el punto de vista de los circuitos administrativos que posee el ente (caso de los pedidos pendientes de cumplimiento); captar situaciones del contexto que pueden tener influencia en la posición patrimonial, económica y financiera del ente, como las expectativas de inflación, los mercados competitivos, los nichos de mercado, etc.; d) usar elementos

que permiten otra visión de la situación o la evolución consideradas, como los presupuestos, el análisis de costos, el análisis de información contable, etc.”

En esa inclusión que relaciona a la información contable con el desempeño dentro de una entidad y la vincula con el uso que se le puede dar para construir políticas, está el campo en el que se suscita, posiblemente, la mayor confusión para justificar una aproximación de la disciplina a la gestación de proyectos.

Al respecto, es interesante leer lo que Héctor Raúl Bértora escribía en “Teoría de la Contabilidad” (Bértora, 1975: 13 y 14) analizando conceptos que extrajo de un libro de Robert Beyer (Beyer, 1963: 16):

“...nuestra posición con respecto a ... - Contabilidad para decisiones -...requiere previamente distinguir entre:

- a) suministro de información para la evaluación cuantitativa de cursos de acción alternativos, y
- b) la evaluación cuantitativa propiamente dicha, de cursos de acción alternativos.

Tal distinción es trascendente porque si el objetivo que se asigna a la ‘contabilidad para decisiones’ es el de evaluar, por ejemplo, decisiones sobre políticas de inventarios o fijación de precios para productos, tal evaluación excede, en nuestro concepto, el ámbito de la Contabilidad.

Según Beyer la información requerida para cumplir con el...objetivo estaría referida a: costos standards de los productos, indirectos variables computados al producto mediante presupuestos, costos específicos de ventas, costos programados para decisiones gerenciales, gastos fijos, ventas por cliente y por territorios, rentabilidad de los productos, etc.

Todos estos datos pueden ser elaborados por la Contabilidad y presentados de modo de ser útiles para otros especialistas en la evaluación de decisiones. Tampoco es recomendable incluir la preparación de información prospectiva dentro del ámbito de la contabilidad si bien cabe el aprovechamiento de técnicas contables para producir informes financieros que se expongan en forma de balances generales o estados de ganancias y pérdidas proyectados.”

Cuando se intenta dar a la contabilidad un sentido comprensivo que la involucre en la administración del patrimonio y no simplemente se intenta informar acerca de la evolución pasada de éste, se apela a inducir un perfil del experto contable como “pre-decisor” del responsable de la gestión empresarial, que impulsa peligrosamente las incumbencias de la Contabilidad a un terreno en el que empiezan a confundirse la explicación de los logros obtenidos con la función para maximizarlos.

Pueden leerse en “Bases para un sistema de información contable” de Héctor C. Ostengo (Ostengo, 1992: 571,572 y 574), los siguientes conceptos que desarrollan esa idea: “Se dice que un sistema de Información Contable produce información útil, cuando 1) hace eficiente el proceso decisorio y 2) facilita el control en el ente, y 3) por sobre todo permite evaluar la gestión de los administradores. Una adecuada gestión operativa permitirá maximizar las utilidades, objetivo último de todo ente económico. Esta gestión abarca prioritariamente dos tipos de decisiones, las decisiones de INVERSIÓN y las decisiones de FINANCIACIÓN.”

Según este autor al éxito de la gestión contribuye un “adecuado ciclo operativo (compra, venta, etc.) que haga eficiente las relaciones con terceros...y una adecuada estructura de partidas...a fin de que el decisor o administrador del ente logre la mezcla optima de inversión y/o financiación”, con que “se maximizan las utilidades” junto a “los Resultados No Transaccionales... cuya “definición amplia ...establece que se incluirán allí, no sólo los resultados que se manifiestan sin la interacción o intercambio del Ente con 3eros., sino que se considerarán también aquellos que surjan del mantenimiento o tenencia a través del tiempo, de determinadas partidas que conforman la estructura de Inversión y/o Financiación”.

Allí se encuentra el fundamento que habilita a hacer extensivo el procedimiento para generalizar el uso de esa concepción, justificándola también en los estados básicos, de modo que hoy encuentre espacio para incorporar, en busca de una imagen más fiel, a valores razonables que indica el mercado o se actualiza desde los ingresos netos presuntos, a ganancias surgidas de la revaloración del patrimonio y a capitales intelectuales como expresión inmaterial de las ventajas competitivas que se pueden entender de las demostraciones que parecen deducirse al enfrentarlas con las observaciones de lo que pasa en la periferia.

Esta incisiva penetración en la clásica manera de reconocer prudentemente el acrecentamiento de los beneficios, que choca, indudablemente, con la intención de hacer muy estricta su aceptación, para no facilitar una distribución imprudente de los mismos, aspira a colocar frente a ella un dique de contención construido a través de la segregación de una porción definida como no repartible que quiere evitar la descapitalización que podría ocasionar su incontrolada aplicación.

Ignora que afirmarse en una posición opinable, para descartar la parte que puede tornarse irrazonable, es muy peligroso porque deja, excesivamente, en manos de los propios interesados en magnificarla, la facultad de discernir el alcance de lo que debería manejarse con cautela.

A partir que la medición del patrimonio se hace funcional a una valoración más o menos oscilante y sujeta a mecanismos difícilmente controlables, porque son dependientes, en gran medida, de cuestiones emocionales desvinculadas del consentimiento propio, la perspectiva que representa se indefine y el riesgo de someterse a ella se acrecienta considerablemente.

Aunque la definición del horizonte, contemplado como próximo equivocadamente, se presuma confiable y visible, ello no debiera ser argumento para reconocerlo al alcance de la razón para impulsar con ellos decisiones que es imprescindible tomar sobre efectos de hechos ocurridos.

Si la base de datos, que de la actividad aportan los procedimientos contables, corresponde a los hechos propios de la entidad sobre los que debe informarse, su vinculación está asegurada sólo cuando no puede dudarse de la pertenencia que con ella tienen, porque representan efectos de acontecimientos que le ocurrieron.

Las normas no pueden desconocer el carácter informativo de la Contabilidad; la intención de hacer más eficaz su funcionalidad no debe convertirlas en instrumento para vender capital que la entidad pretenda colocar; sus productos están lejos de ser prospectos para inducir la compra de acciones o conseguir porciones de financiamiento a buen precio, o de interpretar el mejor modo de actuar para obtener los mejores resultados.

La doctrina y la práctica tradicional han sido coherentes con esa forma de proceder y la exposición que han entregado normalmente los estados producidos desde la Contabilidad, confirman haber estado lejos de proponerse como finalidad natural la de determinar alguna versión del valor de la empresa con el ánimo de facilitar la compra de sus acciones o reflejar la que debería tenerse en cuenta en trance de liquidarla o establecer la participación de socios disidentes.

El modo de entender sus fines ha sido, en cambio, privilegiar que la inversión hecha en la entidad, por los suministradores, espera una retribución que se ofrece a través del estado de resultados, que culmina en su última línea, para acumularlo periódicamente en la porción que lo destaca dentro del Patrimonio Neto.

Esta manifestación resalta netamente la participación en el financiamiento de los que considera dueños de la unidad económica y los diferencia de los que también le facilitan su acción, pero considerando su aporte como endeudamiento.

A la hora de hacer el resumen de la acción que completa la vida de la entidad a que corresponde la información parcializada en las etapas que completan su total desarrollo, la

función de la Contabilidad entendida como un proceso de capitalización financiera es el que mejor reconstruye razonablemente su transcurso.

Ese proceso exterioriza adecuadamente el modo en que los fines de la inversión hecha por los promotores se satisfacen, recogiendo ordenadamente los efectos de los actos de la entidad creada por ellos en una información que se inicia con sus aportes en dinero, demuestra sus resultados en la agregación de fondos que ella produce, indica el modo en que se los reparte y señala el importe final que les corresponde en la liquidación del negocio.

Es esta la imagen que sintetiza la visión que el propietario se propone recibir cuando decide el intento de hacer, traducido en una organización, ya que la forma de reflejarla apropiadamente requiere, por la complejidad de sus contenidos, traducirlos a términos comunes de dinero y seguirlos a medida que ocurren y le acarrearán consecuencias.

La predicción capaz de desembocar en el valor a cada paso, intuyendo su significado, encontrando su ubicación racional en una escala o reconstruyendo anticipadamente los efectos que se consideran previsibles para los hechos futuros, es un ejercicio del proyecto que sirve para definir qué hacer cuando, en cambio, la Contabilidad se propone determinar el acierto de haber adoptado tal determinación.

9. CONCLUSIONES

Una síntesis reducida, para definir la función contable, la encontraría aplicada a interpretar los hechos ocurridos a una entidad, mostrando sus efectos y la situación que dejan después de cada transcurso de las etapas de su existencia.

Implicaría que, para ello, se identifique, en primer lugar, develar que características tiene el sujeto informador a que corresponden esas manifestaciones y, luego, a quienes se debe dirigirles para revestir al mensaje de un apropiado contenido.

El trabajo procura, especialmente, determinar esos dos aspectos y encuentra que representan al sujeto implicado y al destinatario de la información.

Las conclusiones a ese respecto excluyen, en cada caso, una personalidad definida con precisión absoluta, pero alcanzan para caracterizar, en el primer caso, al responsable de administrar los fondos aplicados a una acción con un fin determinado y, en el otro, a establecer a quienes corresponde darle cuenta de lo ocurrido.

Refirma, en ello, las ideas de transparencia necesaria, del carácter informativo que requieren sus productos, de su fin económico fundado en que pretende demostrar la mejor satisfacción del empleo de recursos escasos, de la calidad financiera del capital a que se refieren y de la preponderancia en cuanto a la ubicación externa del mensaje.

Quiere, al mismo tiempo, descartar el falso concepto que propone a la Contabilidad como empeñada en ser usada para seleccionar un camino acertado en la conducción del ente y restringir su rol a la demostración de las consecuencias de haberlo elegido.

9. BIBLIOGRAFÍA

BÉRTORA, H. R. (1975), "Teoría de la Contabilidad", Ediciones Macchi S.A., Buenos Aires, Argentina

BEYER, R. (1963), "Profitability accounting for planning and control", The Ronald Press.

CHAVES, O. y otros (1998), "Teoría Contable", Macchi Grupo Editor S.A., Buenos Aires, Argentina

FOWLER NEWTON, E. (1991), "Cuestiones contables fundamentales", Macchi Grupo Editor S.A., Buenos Aires, Argentina.

FOWLER NEWTON, E. (1993), "Contabilidad Superior", Macchi Grupo Editor S.A., Buenos Aires, Argentina.

NUEVO DICCIONARIO CUYÁS – Inglés-Español y Español-Inglés (1966), de Appleton Century Crofts, Division of Meredith Publishing Company, New York, Estados Unidos de Norteamérica.

ONIDA, P. (1951), "El balance de ejercicio en las empresas", Librería "El Ateneo" Editorial, Buenos Aires, Argentina.

OSTENGO, H. C. (1992), "Bases para un sistema de información contable", Editorial Universitaria de Tucumán, Tucumán, Argentina.